

**Audience publique du 23 octobre 2002**

Recours formé par

les époux ... et ... -..., ...

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

-----  
-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 14671 du rôle, déposée le 11 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse Madame ... -..., demeurant ensemble à L- ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, n° C 11127 du rôle, du 12 décembre 2001 portant rejet de leur réclamation contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, émis le 26 juillet 2001;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2002;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 25 septembre 2002.

-----  
-

Suivant acte notarié du 19 janvier 1999, Madame ..., dite ... céda à la société à responsabilité limitée « ... » et à la société à responsabilité limitée « ... » sa part indivise dans un terrain sis à ..., sa part dans le prix de cession s'élevant à 8.000.000 LUF. Par acte notarié

du même jour, Madame ... et son époux, Monsieur ..., acquièrent de la société à responsabilité limitée « ... » un appartement avec cave et emplacement de parking en état futur d'achèvement, au prix de 6.500.750 LUF, dans l'immeuble résidentiel destiné à être érigé sur le terrain prévu.

Affirmant avoir été informés lors de la signature des actes notariés susvisés de ce que la plus-value réalisée du fait de la vente du terrain susvisé serait soumise à l'impôt sur le revenu et que l'administration des Contributions leur enverrait un formulaire de déclaration afférent, les époux ...-... n'ont pas fait état de cette plus-value dans le cadre de leur déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999 en l'absence de formulaire y relatif annexé au modèle de déclaration d'impôt. Le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999, émis sur base de cette déclaration d'impôt, ne tint pas non plus compte de la plus-value immobilière réalisée par Madame ....

Au début du mois de juin 2001, les époux ...-... se virent adresser des formulaires modèles 700 afin de déclarer la plus-value réalisée lors de la cession du terrain prévu. Par l'intermédiaire d'une fiduciaire, ils firent adresser le 25 juin 2001 au bureau d'imposition de ... le modèle 700 dûment complété avec annexes, faisant état d'un revenu net imposable de 4.572.644 LUF, ainsi qu'une demande de transfert de cette plus-value à raison de 3.799.436 LUF sur l'appartement en état futur d'achèvement prévu par eux acquis.

Par courrier du 17 juillet 2001, le préposé du bureau d'imposition de ... s'adressa aux époux ...-... dans les termes suivants :

*« J'accuse réception de la déclaration de revenu provenant des plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé année 1999, ainsi que de la demande du transfert de la plus-value réalisée.*

*Je vous signale d'ores et déjà que la demande précitée n'est pas recevable, vu que le transfert doit être demandé au plus tard jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation (art. 2 règl. g.d. du 17.06.1992 ad art. 102 al. 8 LIR), que vous avez omis de déclarer la vente et la plus-value du terrain dans la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1999 et que le bureau d'imposition va procéder au redressement du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 conformément au paragraphe 222 al. 1 no 1 de la loi générale des impôts ».*

Moyennant bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 du 26 juillet 2001 portant rectification du bulletin antérieur, le bureau d'imposition de ... ajouta la plus-value imposable à hauteur de 4.581.264 au revenu imposable des époux ...-... au titre de l'année 1999 et fixa la cote d'impôt sur le revenu y relative, par application du taux correspondant aux revenus extraordinaires, à 796.681 LUF, de manière à retenir dans leur chef, après déduction des retenues sur traitements et salaires, une dette d'impôt sur le revenu restante de 881.448 LUF, aucun transfert de ladite plus-value sur un autre bien immobilier n'ayant été admis.

Les époux ...-... introduisirent le 10 août 2001 une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre ce bulletin rectificatif du 26 juillet 2001.

Le directeur rejeta cette réclamation comme n'étant pas fondée par décision du 12 décembre 2001, référencée sous le numéro C 11127 du rôle, aux motifs suivants :

*« Considérant que les réclamants ont réalisé en 1999, lors de la vente d'un terrain sis à ..., une plus-value au sens de l'article 99ter L.I.R. s'élevant à 7.955.200 francs ; que le bureau d'imposition, après déduction de l'abattement restant au sens de l'article 130 alinéa 4 L.I.R., soit 3.373.936 francs, a procédé à l'imposition du montant restant de 4.581.264 francs dans la catégorie des revenus nets divers (article 99 alinéa 2 L.I.R.), tout en considérant ce revenu comme un revenu extraordinaire au sens de l'article 132 alinéa 2 littéra 2 Li.I.R. avec application es dispositions tarifaires de l'article 131 alinéa 1 littéra c L.I.R. ;*

*Considérant qu'en date du 9 juillet 2001 les réclamants ont demandé le transfert de la plus-value réalisée sur un immeuble sis à ... acquis en remplacement le 19 janvier 1999 et estiment en conséquence que la plus-value a été imposée à tort par le bureau d'imposition ;*

*Considérant que l'article 102 alinéa 8 L.I.R. autorise la possibilité du transfert des plus-values dégagées par application des articles 99bis et 99ter L.I.R. par la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis faisant partie du patrimoine privé du contribuable sur des immeubles de remplacement sous les conditions et modalités fixées par règlement grand-ducal ;*

*Considérant qu'aux termes de l'alinéa 2 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values) : « le transfert de la plus-value doit être demandé au bureau d'imposition compétent lors de la remise de la déclaration d'impôt pour l'année au cours de laquelle s'est faite l'aliénation de l'immeuble donnant droit à un transfert, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle d'aliénation. La demande doit renseigner pour quel montant de la plus-value le transfert est demandé » ;*

*Considérant que la demande de transfert introduite par les réclamants le 9 juillet 2001 ne remplit pas la condition de délai précité, qu'en effet la plus-value ayant été réalisée en 1999, le délai pour l'introduction de cette demande expire le 31 décembre 2000 ;*

*Que le bureau d'imposition a refusé à bon droit la demande de transfert de la plus-value réalisée sur un immeuble de remplacement ;*

*Considérant que pour le surplus l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ».*

A l'encontre de cette décision de rejet de leur réclamation, les époux ...-... ont introduit un recours contentieux par requête déposée le 11 mars 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Les demandeurs, agissant en tant que personnes privées, n'ayant pas autrement précisé la voie de recours qu'ils se sont proposés d'exercer, il y a lieu d'admettre qu'ils entendaient introduire le recours tel que prévu par la loi (trib. adm. 18 janvier 1999, Barnes, n° 10760, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 282, p. 282). Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 12 décembre 2001 qui est encore recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent qu'ils avaient cru, lors de la signature des actes notariés, que le formulaire pour déclarer la plus-value dégagée par la vente du terrain sis à ... leur serait envoyé automatiquement par l'administration des Contributions en temps utile, qu'ils ont procédé à cette déclaration et à la demande de transfert de ladite plus-value dès l'envoi du formulaire modèle 700 en juin 2001 et qu'ils étaient convaincus avoir agi de façon conforme à la loi pour une plus-value qui a effectivement été transférée, de manière que ce serait seulement une erreur d'ordre administratif de leur part qui leur a valu en fin de compte une imposition de plus de 800.000 LUF. Ils demandent « *si la loi d'imposition du Grand-Duché du Luxembourg ne prévoit pas un article de grâce pour de vieilles personnes n'ayant jamais eu à faire aux jungles des articles sur la loi d'imposition* », vu qu'il leur est incompréhensible de voir comment une somme assez importante, leur revenant en principe, ne leur serait pas accordée en raison d'une « *erreur administrative* ».

Le délégué du Gouvernement rétorque que, pour un impôt qui vise les facultés réelles et ne se satisfait pas des signes extérieurs de richesse ou d'autres critères encore plus aléatoires, les indications du contribuable, qui connaîtrait sa situation mieux que personne, seraient de première importance, même au-delà des délais de procédure. Par contre, les demandes auxquelles la loi subordonne l'octroi d'avantages fiscaux ne seraient pas indispensables à l'assiette et à la liquidation des impôts directs, de manière que celui qui ne demande pas dans le délai à bénéficier d'un avantage n'aurait qu'à s'en prendre à lui-même si son impôt est établi selon la règle générale. Il estime que ce serait à bon escient que l'article 2 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 relatif à l'article 102 alinéa 8 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », exigerait que le transfert de la plus-value sur un immeuble de remplacement soit demandé lors de la remise de la déclaration de revenus pour l'année d'aliénation et de toute façon au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation. Dans la mesure où en l'espèce le transfert de la plus-value réalisée en 1999 a seulement été sollicité au cours de l'année 2001, le représentant étatique conclut au rejet du recours.

Conformément à l'article 102 (8) LIR, « *un règlement grand-ducal pris sur avis du Conseil d'Etat et de l'assentiment de la Commission de travail de la Chambre des Députés autorise le transfert, sous les conditions et modalités à fixer, des plus-values dégagées par application des articles 99bis et 99ter par la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis faisant partie du patrimoine privé du contribuable ainsi que des terrains agricoles et forestiers sur des catégories d'immeubles de remplacement destinés à des fins soit de logement soit d'exploitation agricole ou forestière à désigner par le même règlement* ».

L'article 1 (1) du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values) porte que « *sur demande les plus-values réalisées au Grand-Duché et dégagées par application des articles 99bis et 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu peuvent être transférées par le contribuable sur un ou plusieurs immeubles de remplacement aux conditions déterminées aux articles ci-après* ».

Conformément à cette disposition, le transfert d'une plus-value n'est pas à opérer d'office par le bureau d'imposition, mais cette immunisation temporaire de la plus-value doit être demandée par le contribuable l'ayant réalisée.

Quant aux exigences tenant au délai pour introduire ladite demande de transfert de plus-value, l'article 2 du même règlement grand-ducal du 17 juin 1992 dispose que « *le transfert de la plus-value doit être demandé au bureau d'imposition compétent lors de la remise de la déclaration d'impôt pour l'année au cours de laquelle s'est fait l'aliénation de*

*l'immeuble donnant droit à un transfert, mais au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation. La demande doit renseigner pour quel montant de la plus-value le transfert est demandé ».*

Il résulte de la genèse de l'article 2 en question que le délai y inscrit doit être respecté sous peine de déchéance du droit au transfert d'une plus-value immobilière (projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values), doc. parl. 3578, p. 22, avis du Conseil d'Etat, ad articles 1<sup>er</sup> et 2, et commentaire de la nouvelle version du règlement grand-ducal, p. 29), étant donné qu' « *en cas de défaut de dépôt d'une déclaration dans les délais prévus par la loi, la demande doit être faite au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la réalisation de l'immeuble dégageant une plus-value* » (doc. parl. 3578, p. 29).

En l'espèce, force est de constater que, dans la mesure où la plus-value en cause fut réalisée par les demandeurs durant l'année 1999, le délai pour solliciter le transfert de cette dernière, tel qu'énoncé à l'article 2 précité, avait expiré le 31 décembre 2000, de manière que la demande de transfert formulée par les demandeurs le 25 juin 2001 arriva au bureau d'imposition de ... en dehors de ce délai.

Même en admettant qu'une demande de transfert de plus-value soumise dans le cadre d'une déclaration d'une plus-value immobilière soit à qualifier de déclaration d'impôt (« *Steuererklärung* ») au sens des paragraphes 166 à 168 AO ou de déclaration (« *Erklärung* ») au sens du paragraphe 83 AO et que l'administration peut en général prolonger individuellement sur pied du paragraphe 167 (4) AO ou du paragraphe 83 (1) AO, l'envoi, par le bureau d'imposition de ..., de modèles de formulaires pour déclarer la plus-value immobilière en cause réalisée par les demandeurs, lequel ne constitue que le rappel de l'obligation légale de déclaration y relative, ne peut être interprété, en l'absence de toute indication expresse afférente, comme constituant parallèlement l'octroi aux demandeurs d'un nouveau délai, après l'expiration du délai légal, pour solliciter l'avantage fiscal constitué par le transfert immunisé de la plus-value immobilière par eux réalisée.

Par voie de conséquence, le fait que la demande de transfert introduite le 25 juin 2001 par les demandeurs, ensemble avec la déclaration de la plus-value immobilière que le bureau d'imposition avait rappelée, a été formée tardivement emporte, d'après les prescriptions de l'article 2 précité du règlement grand-ducal du 17 juin 1992, la déchéance du droit au transfert de la plus-value déagée par l'aliénation du terrain en cause.

Aucune autre disposition légale ou réglementaire n'autorise le tribunal à faire abstraction de la déchéance ainsi encourue par les demandeurs, de sorte qu'il ne peut pas donner suite à la demande de faire application d'un « *article de grâce* » pour relever les demandeurs de l'impôt par eux redû.

Il s'ensuit que la législation applicable ne permet pas au tribunal de faire droit aux prétentions des demandeurs et que le recours est en conséquence à rejeter comme n'étant pas fondé.

**PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,  
reçoit le recours en réformation en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 octobre 2002 par:

M. CAMPILL, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

M. SPIELMANN, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

s. SCHMIT

S. CAMPILL